

# Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa krisi garaian: oreka ekonomiko-finantzario eta soziala ahalbideratzeko lanabesak

Unai DEL BURGO GARCÍA

Ekonomia Saila (UEU)  
Gizarte Ekonomia eta Ekonomia Solidarioan Masterra 2013/2014 (GEZKI)

Baleren BAKAIKOA AZURMENDI

GEZKI Institutua (UPV/EHU)

María Jesús LUENGO VALDERREY

Enpresen Kudeaketa eta Berrikuntzaren Baliospena Saila (UPV/EHU)

Eduardo MALLES FERNÁNDEZ

Finantza Ekonomia I Saila (UPV/EHU)

*«Neurketak ez du inoiz gaur egun bezalako garrantzirik izan»  
Peter Drucker (NIVEN, 2002)*

Sarrera data: 2014/06/20

Onarpen data: 2014/09/08

---

**Aurkibidea.** 1. Sarrera. Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketarako informazio-sistemak krisi garaian. 2. Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa arazoa: dualtasun sozio-ekonomikoaren kudeaketa orekatua. 3. Erakundeen kudeaketarako informazio sistemak eta kontabilitatea. 4. Kudeaketa-kontabilitatea ekonomia sozial eta solidarioan. 4.1. Kudeaketa-kontabilitatea irabazi asmorik gabeko erakundeetan. 4.2. Kudeaketa-kontabilitatea kooperatibetan. 5. Kudeaketarako informazio-sistemen erabilera Ekonomia Sozial eta Solidarioko Erakundeetan: kaosa eta malgutasuna. 6. Erabareko Kalitatea eta kudeaketarako informazio sistemak: EFQM ereduaren autoebaluazio prozesua. 7. Ondorioak: ekonomia sozial eta solidarioko erakundeetan EFQM ereduari egokitutako informazio-sistemak diseinatzeko aukeraz. 8. Aipamenak.

---

**Laburpena:**

Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeek berezitasun nabariak dituzte kudeaketaren alorrean: helburu ekonomikoak haien helburu sozialak lortzeko bitartekoak besterik ez dira. Dualtasun sozio-ekonomiko hori modu orekatuan kudeatu behar dute erakunde horiek. Krisi garaian, helburu ekonomiko eta sozialen arteko oreka hori gordetzea are zailagoa da. Kudeaketa orekatu hori gauzatzeko, kontabilitate ekonomiko-finantzarioaz haratagoko lanabesak garatzea komenigarria izan daiteke: kudeaketarako adierazleen sistema multidimentsionalez ari gara, hau da, aldagai finantzario eta ez finantzarioak kudeatzeko informazio-sistemez. Adibiderik esanguratsuenak, *Balanced Scorecard* izeneko lanabes estrategikoa. Aldagai ez finantzarioen artean, kalitateak du lehentasuna. Kontzeptu horri lotuta, gure ingurune hurbilean EFQM ereduaren auto-ebaluazio prozesuak hedapen garrantzitsua eskuratu du azken hamarkadan. Krisi garaian ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa orekatua bermatzeak duen garrantziak jabeturik, artikulu honen bitartez, mota horretako erakundeen kudeaketa ekonomiko-finantzarioa eta soziala hobetzeko lanabesen inguruan hausnarketa kontzeptual bat gauzatzeko da.

**Gako-hitzak:**

Krisia, Ekonomia Sozial eta Solidarioko Erakundeak, Kudeaketa-Kontabilitatea, Adierazleen Sistemak, *Balanced Scorecard*, EFQM.

**Resumen:**

Las organizaciones de economía social y solidaria presentan importantes especificidades en el ámbito de la gestión: los objetivos económicos no son otra cosa que medios para lograr los objetivos sociales de aquellas. Tales organizaciones deben gestionar de forma equilibrada esa dualidad socio-económica. En tiempos de crisis, también resulta difícil mantener ese equilibrio entre los objetivos económicos y los sociales. Para lograr esa gestión equilibrada, es aconsejable desarrollar instrumentos que vayan más allá de la contabilidad económico-financiera. Estamos hablando sobre los sistemas multidimensionales de indicadores de gestión, es decir, sobre los sistemas de información para la gestión de las variables financieras y no financieras. Un buen ejemplo de ello es el instrumento estratégico denominado *Balanced Scorecard*. Entre las variables no financieras, la calidad es la prioritaria. Asociado a ese concepto, ha habido un gran desarrollo de los procesos de auto evaluación basados en el modelo EFQM, en nuestro entorno más cercano y en las últimas décadas. Siendo conscientes de la importancia que tiene el garantizar una gestión equilibrada de las organizaciones de economía social y solidaria en tiempos de crisis, mediante el presente artículo se pretende plasmar una reflexión conceptual sobre los instrumentos de mejora de la gestión económico-financiera de ese tipo de organizaciones.

**Palabras clave:**

Crisi, Instituciones de Economía Social y Solidaria, Gestión de Contabilidad, Sistemas de Indicadores, Balanced Scorecard, EFQM.

**Abstract:**

The social and solidarity-based economy organisations entail important specificities in the field of management: economic aims are nothing more than a means to achieve the social objectives of the aforementioned organisations. These organizations must manage this socio-economic duality in a balanced way. In times of crisis, it is also difficult to maintain such a balance between economic and social aims. In order to achieve this balanced management, it is advisable to develop instruments that go beyond economic-financial accountancy. We are talking about the multidimensional systems of management indicators, that is, about the information systems for the management of the financial and non-financial variables. A good example of this is the strategic instrument known as the *Balanced Scorecard*. Among the non-financial variables, quality is the highest priority. With respect to this concept, there has been a great improvement in the self-evaluation processes based on the EFQM model, in our immediate surroundings and over recent decades. Conscious of the importance of a guaranteed balanced management of the social and solidarity-based economy organisations in times of crisis, it is the aim of this article to make a conceptual reflection on the instruments used to improve the economic-financial management of this type of organizations.

**Keywords:**

Crisis, Social and Solidarity Institutions, Management Accounting, Indicator System, Balanced Scorecard, EFQM.

**ECONLIT:**

M100, M410, L310, J540.

## 1. Sarrera. Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa-rako informazio-sistemak krisi garaian

Mundu finantzarioak ekonomia erreala irentsi duen garai historiko honetan (TOBAR-ARBULU, 2011), krisia bera definitzea ekintza konplexua bihurtu da. Alde batetik, finantza-ekonomiaren izaera espekulatiboak «Banku-Krisia» sortu zuen 2008an (LARRAÑAGA, 2010: 136-137). Krisi horrek bankuen erreskate publikoa bultzatu zuen, «Zor Publikoaren Kri-

sia» sortuz. Eraginik latzenak Europan sentitu dira, hau da, mendebaldeko zibilizazioaren erdigunean (TOBAR-ARBULU, 2013: 165-174). Hala ere, egungo krisia ez da soilik ekonomiko-finantzarioa. Krisi sistemikoa da: mendebaldeko gizartean balio eta zentzu galtzeari egiten dio erreferentzia, hau da, gizartearen oinarri (eta zentzu) sozial, ekonomiko eta ekologikoei (AZKARRAGA, 2011).

Krisi sistemiko honen jatorria, zergatia eta irtenbidea aztertzea ez da lan honen helburua. Gure gaitasunetik kanpo dago egiteko hori. Jakin badakigulako, edo horrela uste dugu behintzat, krisi horren balizko irtenbidea «makro» mailan dagoela: maila ekonomikoan, makro-ekonomikoan, batez ere politika-fiskaletan (TOBAR-ARBULU, 2013: 175-187); alor sozio-ekologikoan ere, norabide aldaketa sakona behar dugu (AZKARRAGA, 2011: 80). Urruti gelditzen da «makro» adiera hori ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeatzailen errealitatekin. Hala ere, krisiak erakundeen atal guztiak kolpatzen ditu, kontabilitatea barne. Zor Publikoaren Krisiak erakunde publikoen aurrekontuak erasotu ditu. Horrek eragin negatiboak izan ditu ekonomia errealean (eskari agregatuaren jeitsierarekin).

Ekonomia sozial eta solidarioa ez da salbuespen bat. Krisia nabarmen sentitu da esparru horretan, noski, zenbait enpreetan (esate baterako, kooperatiba industrialetan edo kontsumo-kooperatiba erraldoietan), erakunde (diru publikoz finantzatutako elkarte eta fundazioetan) eta ekimenetan (ekonomia solidarioko esperientzietan). Erakunde guzti horien kudeatzailak haien erakundeen helburu sozialak bermatu behar dituzte. Baina aldi berean aurre egin behar diote alor ekonomiko-finantzarioan sortzen diren arazoei (BEITIA eta beste, 2009). Zelan kudeatu krisi garaia kolokan utzi duen alor sozial eta ekonomikoaren arteko oreka?

Artikulu honen helburua, ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa ekonomiko-finantzarioa eta soziala hobetzeko lanabesak aztertzea da. Maila teorikoan arituko gara, etorkizuneko ikerketa enpiriko baten oinarri kontzeptuala finkatzeko asmoarekin. Kudeaketarako kontabilitateak krisiaren testuinguruan garrantzi mugatua du, badakigu. Hala ere, jakintza-alor txikienetatik ere hobekuntzak proposa daitezke. Hel diezaiogun lan horri.

## **2. Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa arazoa: dualtasun sozio-ekonomikoaren kudeaketa orekatua**

Ekonomia Sozial eta Solidarioko Erakundeek (ESSE) berezitasun nabariak dituzte kudeaketaren alorrean<sup>1</sup>, ohiko erakunde pribatu-merkantiliste-

<sup>1</sup> Gaur egun adiera ugari erabiltzen dira Hirugarren Sektorea izendatzerako orduan. Sektore honetan barnebiltzen ditugu sektore pribatu kapitalistan zein sektore publikoan barnebiltzen ez

kin alderatuz. Alde batetik, mota horretako erakundeen helburu nagusia ez da soilik irabazi monetarioak lortu eta gaindikin horiek bazkideen artean banatzea. Haien lehentasuna bazkideen beharrian sozialak asebetetzea da zentzu zabalean (helburu mutualista), eta zenbait kasutan, gizartearen onura lortzea (onura publikoa). Azken finean, aldagai sozialek erabateko garrantzia dute ESSE-en jardueran. Hala ere, horrek ez du esan nahi helburu ekonomikoek garrantzirik ez dutenik. Izan ere, helburu ekonomikoak beharrezkoak dira helburu sozialak lortzeko: baliabideen kudeaketa ekonomiko egokia bermatu ezean (efizientzia), ezingo lirarteke helburu sozialak lortu (eraginkortasuna). Bestetik, ESSE-ak aldi berean dira unitate ekonomiko pribatuak (enpresa) eta pertsonen elkarteak. Kooperatibetan ematen da bi izaera horien arteko dialektikarik bortitzena: kooperatibek bi izaera horiek kooperatibaprintzipioen bitartez orekatzen ditu (AGIRRE, 2001: 100): helburu sozialen lehentasuna eta helburu ekonomikoen garrantzia. Horixe da mota honetako erakundeen «dualtasun sozio-ekonomikoa». Izaera konplexu hori modu orekatuan kontrolatu beharra dago: kooperatiben kasuan, «kuderaketa orekatua» izeneko kontzeptua aipatua izan da (CID, 2005). Gure ustez, adiera hori aproposa da orohar ESSE-en kudeaketa eredu ideala deskribatzeko.

Kudeaketa eredu berezi horren bila, ESSE-ek lanabes egokien beharra ere aldarrikatu dute behin baino gehiagotan<sup>2</sup>. Arazoa mugatze aldera, gure ikerketa lerroa kudeaketarako informazio-sistemen alorrean gauzatuko dugu. Bestelako tresnak egon daitezke (horietatik asko, informalak edo inuitiboak), aurrekoa bezain aproposak, ziurrenik. Hala ere, tresna desber-

---

diren erakundeak. Saillkapen horren malgutasunak Hirugarren Sektorearen kontzeptua mugatzea zaildu egiten du. Izan ere, literatura zientifikoa hiru ikuspegi gailendu dira Hirugarren Sektorearen kontzeptua definitzeko (SAJARDO eta CHAVES, 2006: 91-92): Irabazi Asmorik Gabeko Sektorearen ikuspegia (SALOMON eta ANHEIER, 1992), Ekonomia Sozialaren ikuspegia (MONZÓN, 2006: 11-12) eta Ekonomia Solidarioaren ikuspegia (BORCAGA eta ALCESTE 2003: 41-42). Lan honetan, Hirugarren Sektorearen ikuspegi integratzailea defendatuko dugu eta horrela, kontzeptu honen barruan sartuko ditugu, bai irabazi asmorik gabeko ohiko erakundeak (elkarteak eta fundazioak), bai Gizarte Ekonomiaren erakunde adierazgarrienak ere, hau da, kooperatibak eta mutualitateak. Horrez gain, Ekonomia Solidarioaren esperientzia ere kontutan hartu eta bere garrantzia azpimarratu nahi dugu (hemen enpresa sozialak sartuko lirarteke). Hori dela eta, ahalik eta ikuspegi integratzaileena izateko, «Ekonomia Sozial eta Solidarioa» kontzeptua erabili eta aipatu ditugun erakunde guzti horiek izango ditugu hizpide (elkarteak, fundazioak, kooperatibak, mutualitateak, lan sozietateak eta ekonomia solidarioan barnebildutako ekimen hibridoak).

<sup>2</sup> Horren adibide bat (SABÍN eta BANDRÉS, 2013: 96) lanean topatzen dugu. Egileek (Madrilgo Andaira, Garúa eta Alteko kooperatiben bazkideak), ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen etorkizuneko erronka gisa, «kudeaketa alorrean hobetzea» aipatzen dute. Egileen ustez, mota honetako erakundeen lan-kargaren gain-dimentsioak eta haien tamainaren mugek, kudeaketa alorrean hobetzeko beharra sortzen diete. Horregatik, beharrezkoa da mota horretako erakundeen izaera berezia (izaera soziala, partehartzailea edo demokratikoa...) kontutan hartuko dituzten kudeaketa-tresna berriak diseinatzea.

din guztien osagarritasuna onartuz, gu geu informazio tresna fomalizatuen esparruan arituko gara. «Neurketak ez du inoiz gaur egun bezalako garrantzirik izan» (Drucker; NIVEN, 2002 irakurrita); horrela, Druckerren ustez, atal gutxi dira enpresa baten kudeaketan neurketa bezain garrantzitsuak, eta gainera, neurketa gaur egungo kudeaketaren barnean atal ahulenetariko da (NIVEN, 2002). Izan ere, edozein motatako erakundeen jarduera planifikatu, gauzatu eta kontrolatzeko eta azken finean, erakundearen edozein erabaki arrazoitzeko, kudeaketarako informazio-sistema formalizatuak erabiltzea komenigarria da.

ESSE-en kudeaketa ekonomiko-finantzario eta soziala gauzatzeko, hau da, haien izaerarekiko koherentek, eraginkorrek eta aldi berean efizienteak izateko, erakunde mota horiek informazio-sistema bereziak behar dituzte (AGIRRE, 2001: 97). Azken finean, informazioa behar dute erakundearen administrazio eta zuzendaritzarekin lotutako zenbait prozesu sostengatzeko: planifikazioa-, kontrola- eta erabakitze-prozesu independenteak. Baina informazio-jario horrek ezaugarri bereziak ditu: ESSE-en dualtasun ekonomiko-finantzarioa kontutan izan beharko du, hau da, mota horretako erakundeen konplexutasuna, kaosa eta dimentsio-aniztasuna kontutan izan beharko ditu. Funtsean, aldagai ekonomiko-finantzario eta sozialak kontutan hartu beharko ditu ESSE-en zuzendaritza-ereduak: «management» soziala (VILLAJOS eta SANCHÍS, 2013: 212-213). Zuzendaritza eredu berezi horren informazio-sistemak datu monetario eta ez monetarioak (kuantitatiboak eta kualitatiboak) kudeatu beharko ditu, nahitanahiez.

### 3. Erakundeen kudeaketarako informazio sistemak eta kontabilitatea

Kapitulu honen muinari heldu aurretik, komeni da kudeaketerako informazio sistemen (KIS) kontzeptu markoa osatzea, modu laburrean bada ere. Horretarako, enpresaren kudeaketarekin lotutako hainbat kontzeptu finkatu dugu, datozen ataletan hizpide izango baititugu.

Lan honetan, «enpresa» adiera ez dugu ohiko enpresa kapitalista-merkantilistarekin lotuko, hau da, akziodunen edo jabeen irabazi monetarioak maximizatzeko asmoa duen erakunde pribatuarekin. Aitzitik, merkatuan irabaziak lortu eta horiek bazkideen artean monetarioki banatzeko asmoa ez da enpresa bezala jarduteko betekizun ezinbestekoa. Enpresaren ikuspegi «heterodoxoago» horren arabera, jarduera ekonomiko antolatua gauzatzea da enpresa izaera lortzeko betekizun garrantzitsuena (BROSETA, 1965: 168).

Planifikazioa da aztertuko dugun bigarren kontzeptua. Erakundearen helburuak lortzeko egin beharreko ekintzen aurreikuspena da. Enpresaren zuzendaritzak gauzatzen duen prozesu hori estrategikoa (epe luzekoa), taktikoa (epe ertaina) edo operatiboa izan daiteke (epe motzean). Halaber,

planifikazioa formalizatua (sistematikoa, arautua, zehaztua...) edo intuitiboa ere izan daiteke (pertsonek adimen intelektual eta emozionalean oinarrituta, inolako sistematizazio formalik gabe), enpresaren profesionalizazio-mailaren eta kudeaketa-beharrizanen arabera (AECA, 2003b: 19-20; AMAT eta beste, 2006: 41-44).

Kudeaketaren kontrola, planifikazioarekin lotura zuzena duen kontzeptua da. Enpresaren zuzendaritzak zehaztutako funtzionamendu optimoaren gaineko ebaluazio prozesua da. Erakundearen helburuen betetze maila baloratzea da bere egitekoa, aurreikusitako emaitzekin desbideraketak kalkulatzeko (AECA, 2003a: 15; AMAT, 2003: 22, 35). Planifikazioaren kasuan bezala, kontrol-prozesua formal edo intuitiboa izan daiteke, enpresaren profesionalizazio-mailaren eta kontrol-beharrizanen arabera (AECA, 2003a: 15; AMAT, 2003: 22, 35). Kudeaketa-kontrol sistema informalen artean, enpresa-kultura eta liderren ikuskaritza zuzena aipa genitzake. Sistema formalen artean, aurrerago ikusiko dugun bezala, kontabilitatea da kontrolerako informazio sistema formalizatuetan garatuena (AECA, 2003b: 16).

Planifikazio- eta kontrol-prozesuetatik kanpo ere erabakiak har daitezke. Erabakitze-prozesu independenteaz ari gara. Erabaki isolatuak hartzeko, modu arrazionalean eta ez intuitiboan, aldeztu aurretik informazio zehatza, sistematikoa eta estandarra izatea komeni dela azpimarratzen dute zenbait adituek (MALLES, 2006: 15-17).

Planifikazio-, kontrol- eta erabakitze-prozesuak modu arrazionalean sostengatzeko, enpresarekin lotutako informazioa eskuragai izatea beharrezkoa da. Horretarako, kudeaketarako informazio sistemak erabiltzen dira. Sistema horien konfigurazioa enpresa beraren ezaugarriek (kasurako, konplexutasunak) eta bere informazio-beharrizanez zehaztuko dute. Aldagai horiek KIS-etan eragingo dute, horiek intuitiboak edo formalak bihurtuz (AMAT, 2003: 34).

Enpresa-informazioa formalizatzeko gomendioa egiten dute zenbait adituek, nolabait pertsonen intuizioa eta adimen emozionala guztiz alboratuz edo tarteka mugatuz (BLANCO, 2008: 180; MALLO, 1988: 46). Ildo horri jarraituz, adituek enpresa-emaitzen eta enpresa-jardunaren neurketa-sistemen artean (kudeaketaren ebaluaketaren esparrua), kontabilitatearen nagusitasuna aldarrikatzen dute, bai teoria akademikoan, bai praktikan ere (AMAT, 2003: 115). Kontabilitate-sistema horiek izaera ekonomiko-finantzarioa dute nagusiki, hau da, izaera monetarioa.

Izaera ekonomikoa duen zientzia da enpresaren kontabilitatea: bere helburua informazio monetarioa sistematizatzea da, enpresaren iraganari, orainari eta etorkizunari buruzkoa. Informazio horrekin, finantza-erabakiak har daitezke, bai enpresatik kanpo (esate baterako, inbertsoreen eta hornitzaileen erabakiak), bai enpresaren barnean ere, azken kasu horretan, planifikazioa eta kontrola egikaritzeko asmoarekin (CAÑIBANO, 1987: 41; MALLO, 1988: 45).

Informazio-jasotzaileen arabera sailkatzen dira kontabilitate mota desberdinak. Kanpo-Kontabilitateak edo Finantza-Kontabilitateak ekoiztutako informazioa enpresatik kanpo ere erabiltzen da (zehazki, kanpora begira kontuak emateko). Barne-kontabilitatea edo Kudeaketa-Kontabilitatea, ostera, enpresaren barnean erabiltzen da eskusiboki (CAÑIBANO, 1987: 46; AMAT, 2003: 136). Azken hau da lan honetan interesatzen zaigun kontabilitate mota.

Kudeaketa-kontabilitatearen egitekoa, enpresaren kudeaketa estrategikoa, taktikoa eta operatiboa sostengatze aldera, enpresak beharrezkoa duen informazioa erregistratzea, ebaluatzea eta transmititzea da. Informazio hori finantzarioa edo ez finantzarioa izan daiteke, kuantitatiboa edo kualitatiboa, enpresatik kanpokoa edo barnekoa. Esan bezala, informazio horrekin enpresak erabakiak har ditzake hainbat gairen inguruan: helburuen gauzatze maila, jardueren planifikazioa eta kontrola, ekintzen antolaketa eta koordinazioa eta abar (SOLDEVILA, 2000: 19).

Kudeaketa-kontabilitateak finantza-kontabilitatetik eratorritako informazioa erabiltzen du. Horrez gain, berezko tresnak ere erabiltzen ditu, hots, bere tresna tradizionalak: kostuen kontabilitatea eta aurrekontuen kontabilitatea. Informazio-sistema horiek guztiek izaera ekonomiko-finantzarioa dute (monetarioa) eta epe motzean jartzen dute arreta. Edonola ere, lanabes horiek abantaila nabariak dituzte: helburu zehatzak finkatzea ahalbideratzen dute (aurreikusitako kostuak, sarrerak eta emaitzak) eta beraz, emaitzen neurketa zehatza ere gauzatzeko aproposak dira (kostu, sarrera eta emaitza errealak). Horrela, desbideraketen kalkuluaren bitartez (aurreikuspenen eta datu errealen artekoak), enpresak etengabeko hobekuntzara bideratutako erabakiak har ditzake (AMAT, 2003: 10).

Egungo testuinguru sozio-ekonomikoan, etengabeko aldaketan eta kaosan murgildutako erakundeetan (AGIRRE, 2001: 97-98) izaera ekonomiko-finantzarioa (eta beraz, monetarioa) ez duten aldagaiak erabat kritikoak bihurtu dira. Horietatik garrantzitsuenak, kalitatea, berrikuntza, pertsonen inplikazioa eta malgutasuna. Kudeaketa-kontabilitatearen ohiko sistemek ezin dituzte aldagai kualitatibo eta kuantitatibo ez monetario horiek kontrolatu. Laburbilduz, kudeaketa-kontabilitate tradizionalak aldagai «ez-kritikoak» soilik kontrolatzen zituen (aldagai ekonomiko-finantzarioak, hots, ez estrategikoak edo epe motzean zentratutakoak), eta kasu gehiengotan, prozedura burokratiko konplexu batzuen bitartez. Tresna horiek sorkuntza- eta erabakitze-ahalmen estrategikoaren kontrakoak izan ohi ziren (AMAT, 2003: 12; 70-71). KIS horietan soilik oinarritutako kudeaketa-kontrolerako sistemek gabezia nabariak dituzte enpresen antolakuntza egituratzeko (AMAT, 2003: 213-236).

Desabantaila horiek gainditu nahian, kudeaketa-kontabilitatea garai berrietara egokitu da (AECA 2002: 13-20): egun, aldagai monetarioak eze-



zik, bestelako aldagaiak ere neurtu, baloratu eta aztertzen ditu Kudeaketa-Kontabilitateak. Azken finean, aldagai ez finantzarioetan jartzen du arreta estrategikoa. KAPLAN-en ustez, kudeaketa-kontabilitateak bere «ohiko» informazio ekonomiko-finantzarioa bestelako informazio ez finantzario «berriarekin» osatu beharko luke, enpresaren aldagai kualitatiboak kontrolatu ahal izateko: tresnarik aproposenak, kudeaketarako adierazleen sistematik dira (BLANCO, 2008: 255).



*Iturria:* (AECA, 2003a: 33).

### 1. irudia

AECA-ren Kudeaketa-Kontabilitatearen Printzipioen Komisioak proposatutako «hiruki kontablea»: erabaki estrategikoak hartzeko kontabilitate markoa

Alor honetan kokatuko genuke «Balanced Scorecard» izeneko adierazleen sistema (KAPLAN eta NORTON, 1996): tresna horren bitartez, adierazle monetario eta ez monetarioak elkartzen (orekatzen) dira KIS bakar batean, erakundearen aldagai estrategikoak, taktikoak eta operatiboak kontrolatzeko asmoarekin. Tresna honekin, Kudeaketa-Kontabilitateak bere eboluzioaren mailarik gorenera heltzen da, Zuzendaritza Estrategikoaren Kontabilitatera<sup>3</sup>, Estrategiarekin, Erantzunkizun Sozial Korporatiboarekin eta Erabateko Kalitatearen Kudeaketarekin harreman zuzena duen kontabilitate-esparrura (BLANCO, 2008).

<sup>3</sup> Blanco Ibarrek erabilitako adiera, erakundearen aldagai estrategikoez arduratzen den barne-kontabilitateak izendatzeko.

#### 4. Kudeaketa-kontabilitatea ekonomia sozial eta solidarioan

Gure jakintza-alorraren kontzeptu-marko orokorra finkatu ondoren, oinarri teoriko hori lan honen ikerketa-objetuari aplikatuko diogu, hots, Ekonomia Sozial eta Solidarioari. Ikergai hori hain da zabala, ezen zaila litza-teke berari zuzenean aplikagarri litzaiokeen kudeaketa-kontabilitate bakarraz aritzea. Izan ere, literatura zientifiko kontableak ez ditu bere osotasunean ESSEak aztertzen: ez du ikuspegi integratzailearik eta beraz, Ekonomia Sozial eta Solidarioaren ikuspegi murriztaileak erabiltzen ditu, hots, Irabazi Asmorik gabeko Sektorearen ikuspegia eta Ekonomia Sozialaren ikuspegia (koope-ratibismoa). Hori dela eta, zeharkako bide hori erabiliko dugu. Muturreko bi erakunde motetan zentratuko dugu gure hurbilpen teorikoa: alde batetik, irabazi asmorik gabeko erakundeetan (elkarte eta fundazioak) eta bestetik, kooperatibetan. Esan bezala, bi erakunde mota horiek dira literatura zientifi-koan modu garbienean agertzen diren ikerketa-objetuak.

##### 4.1. *Kudeaketa-kontabilitatea irabazi asmorik gabeko erakundeetan*

Haien helburuak lortu ahal izateko, irabazi asmorik gabeko erakundeek kudeaketa ekonomikoki efizientea eta sozialki eraginkorra gauzatu behar dute. Horretarako, haien behar informatiboetara egokitutako KIS-ak erabil ditzakete (AECA, 2001: 13).

Drucker-en ustez, irabazi asmorik gabeko erakundeek irabaz-asmoa du-ten erakundeetatik ikasi behar dute, hau da, ohiko enpresa merkantilisten esperientziengandik (Drucker, 1990). Izan ere, esparru pribatu horretan di-seinatu dira erakundeen kudeaketarako tresna formalizaturik garatuenak, ziu-rrenik, testuinguru sozio-ekonomiko horrek (merkatuak) duen lehiakortasun eskakizun basatiengatik eta horrek eskatutako arrazionalizazio beharrengatik.

Kudeaketa-kontabilitatearen tresnak, irabazi asmorik gabeko erakun-deei dagokienez eta aurreko atalean egindako sailkapenaren arabera, hiru taldetan banatuko ditugu<sup>4</sup>: kostuen kontabilitatea, aurrekontuen kontabili-tatea eta kudeaketarako adierazleen sistemak.

Kostuen kontabilitateari dagokionez, adituek kostuen sistema bakar bat diseinatzearen ezintasuna azpimarratzen dute (AECA, 2001: 28): irabazi asmorik gabeko erakundeen esparrua oso anitza da, zerbitzu eta sek-tore ugari hartzen baititu bere gain (hezkuntza, zerbitzu sozialak, garapene-

<sup>4</sup> Oinarri bezala erabiliko dugu Espainiako AECA erakundearen Kudeaketa Kontabilitatearen Batzordeak argitaratutako 24. agiria, «La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro» (AECA, 2001). Tresna honekin, irabazi asmorik gabeko erakundeek haien kudeaketa-ren etengabeko hobekuntza lor dezakete (SOLDEVILA eta AMAT, 2002).

rako lankidetza, auzi ekologikoa...). Bestetik, aipatzekoa da irabazi asmorik gabeko erakundeen kostuen sistemak ez direla bereizten irabazi asmoa duten erakundeek dutenetatik<sup>5</sup> (AECA, 2001: 31). Gure ustez, kostuen kontabilitatean eragiten duen aldagairik garrantzitsuena ez da erakundearen izaera juridikoa, baizik eta jarduera ekonomikoa, hau da, sektorea (industrial, hezkuntza alorrekoa, zerbitzu sozialak...). Hala ere, adituek kostuen sistema zehatz batzuk proposatu dituzte irabazi asmorik gabeko erakundeetan aplikatzeko: programen araberrako kostuen kontabilitatea (AECA, 2001: 38-40) eta ABC eredu (BELLOSTAS eta beste, 2008: 102).

Aurrekontuen kontabilitateari dagokionez, adituek hainbat proposamen dituzte irabazi asmorik gabeko erakundeek begira: alde batetik, «Programen araberrako Aurrekontuak» erabiltzea (AECA, 2001: 49-67), programa bakoitzeko arduradunen parte-hartzea bermatuz aurrekontuaren diseinu prozesuan; bestetik, Gehikuntza-Aurrekontuen erabilera ekidituz, Oinarri Zeroko Aurrekontuen aplikazioa gomendatzen dute adituek (AECA, 2001: 49-51)<sup>6</sup>.

Kostuen kontabilitatearekin ez bezala, Aurrekontuen Kontabilitateak ezaugarri berezi batzuk ditu irabazi asmorik gabeko erakundeen esparruan (AECA, 2001: 50-51):

- Erakunde publikoekin gertatzen den bezala, aurrekontua finantzazioaren menpe dago: hau da, gastuen gehienezko zenbatekoa, programa bakoitzak jaso dezakeen finantzazioaren menpe dago. Sarrerak izaera mugatzailea dute. Beraz, aurrekontuen kalkuluan, erakundeak bere helburuak lortu ahal izateko aplikatu beharreko baliabideak (gastuak) zehazteko, lehenik eta behin erakundeak berak jaso dezakeen finantzazioa (sarrerak) hartu behar dira kontutan.
- Irabazi asmorik gabeko erakundeak bere helburu sozialen lorpenean jartzen du arreta (hau da, aurreikusitako zerbitzua eskaintzean), eta ez horrenbeste irabaziak lortzean. Hala ere, beharrezkoa da efizientzia ekonomikoa ere irizpide bezala hartzea.

Aldagai ekonomiko-finantzarioak irabazi asmorik gabeko erakundeen jarduerentzat oztopo edo laguntza izan daitezke, baina oso kasu gutxitan

<sup>5</sup> Horrela, irabazi asmorik gabeko erakundeen kostuen sistemak hainbat motatakoak izan daitezke: organikoak edo ez organikoak, etab. (ikus BLANCO, 2008 gidaliburua)

<sup>6</sup> Gehikuntza-aurrekontuen kasuan, aurreko urteko datu historikoak kontutan hartzen dira aurrekontua kalkulatzeko orduan: horrela, aurreko urteko datuei portzentai bat gehitzen zaie, aurrekontuko datuak kalkulatzeko. Teknika hau administrazio publikoen esparruan erabilia izan da, nolabait eskatutako fondoan igoera justifikatzeko. Irizpide honen kontra, Oinarri Zeroko Aurrekontuen filosofia daukagu, non aurrekontuaren partida bakoitza erabat justifikatu behar den.

izango dira mota honetako erakundeen helburu nagusia (AECA, 2001: 74). KAPLAN eta NORTON-en arabera, aldagai ekonomiko-finantzarioek eta haien neurketek ez dute islatzen erakunde publiko eta sozialen xedea (KAPLAN eta NORTON, 2001). Eta hor datza irabazi asmorik gabeko erakundeen informazio sistemak diseinatzeko zailtasun handiena: mota honetako erakundeen helburuek izaera ukiezina dute sarritan (aldagai berezi batzuk tartean, esate baterako, bolondresen doako lana eta parte-hartzea) eta ohiko kudeaketa-kontabilitatearen tresnek ezintasun nabaria dute neurketa hori gauzatzeko (SOLDEVILA 2000: 88; AECA 2001: 41-44).

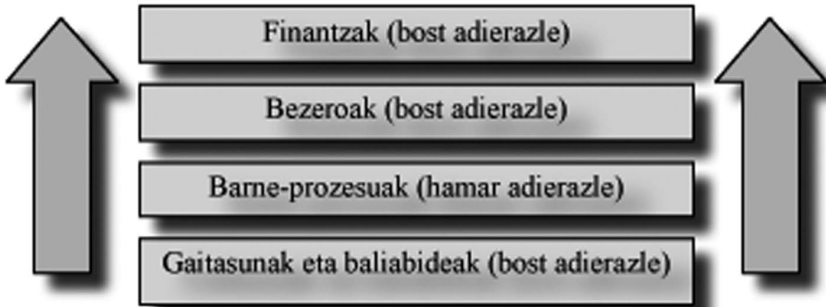
Informazio ekonomiko-finantzarioaren gabezi horiek ekiditzeko, informazio ez monetarioa ere sistematizatuko duten kudeaketarako adierazleen sistema multidimentsionak erabil daitezke (AECA, 2001: 87-114), hots, irabazi asmorik gabeko erakundeek egokitutako aginte-kuadroak (AECA, 2001: 68-69; SOLDEVILA 2000: 92, 120; BELLOSTAS eta beste, 2008: 106).

Alfred VERNIS-en ustez, irabazi asmorik gabeko erakundeek berrikuntzari eta eragile publiko eta pribatuen arteko lankidetzari berebiziko garrantzia eman behar diete. Horrela, instituzionalki sendotuko dira irabazi asmorik gabeko erakundeak. Sendotzen hori multidimentsionala da (pertsonei, erakundeek eta sektoreari lotuta) eta bere eragina neurtzeko adierazleen sistemak erabiltzea beharrezkotzat jotzen du autoreak (VERNIS, 2005: 51).

Adierazleen sistemekin jarraituz, KAPLAN eta NORTON-en *Balanced Scorecard* izeneko tresna erabil dezakete irabazi asmorik gabeko erakundeek, haien izaerara moldatuta, noski (AECA 2001: 69): adierazleen sistema horrek ondasun eta zerbitzuen ekoizpen prozesuan (aldagai eragileetan) eta pertsonen asebetetze mailan jartzen du arreta nagusia, emaitza ekonomiko-finantzarioetan baino gehiago (AECA 2001: 75). Zerbitzu sozialen esparruan, aldagai kualitatiboek garrantzi handiagoa dute aldagai monetarioek baino, beraz bitariko eredu baten alde (adierazle kuantitatibo eta kualitatiboak tartekatuz) egin beharra dagoela azpimarratzen dute adituek (PARKER, 2000: 309-319).

Balanced Scorecard, 1992. urtean R. KAPLAN Harvard-eko irakaslearen eta D. NORTON Boston-eko aholkulariaren artean sortutako neurketa eta kudeaketa-estrategikorako tresna da. Izatez, lau ikuspegi desberdinetan oinarritutako adierazleen sistema da: finantzak, bezeroak, enpresaren barneko prozesuak eta gaitasunen edo baliabideen ikuspegia. Ikuspegi bakoitza, adierazleen bitartez planifikatu eta kontrolatzen da, gehienez ere, 25 adierazle erabiliz. Ondorioz, funtsezko adierazle-estrategikoen sistema sintetikoa da *Balanced Scorecard*. Eredu orokorraren arabera, edozein erakunde, pertsonen formakuntzan eragiten badu, bere prozesuak hobetuko ditu, bezeroen asebetetzea lortuz eta azkenik, finantza-emaitza hobekoak sustatuz (hauxe baita ohiko enpresa merkantilisten azken helburua). Hala ere, eskema orokor hori, irabazi asmoa duten erakundeentzako diseinatuta,

bestelako izaera duten erakundeetara ere molda daiteke. Kudeaketa-sistema malgua da, beraz (KAPLAN eta NORTON, 1996).



*Iturria:* (KAPLAN eta NORTON, 1996)

## 2. irudia

Balanced Scorecard-aren egitura

Irabazi asmorik gabeko erakundeetara moldatuz gero, Balanced Scorecard adierazleen sistemak honako egitura izango luke (AECA 2001: 69): egituraren gailurrean «bezeroak» irizpidea agertuko litzateke, baina kasu honetan izendapen eta zentzu desberdin batekin, hots, «erabiltzaileak eta gizartea» (erakundearen helburu nagusi bezala, interes talde desberdinen asebetetzea). Irizpide ekonomiko-finantzarioa bitarteko garrantzitsu bat izango litzateke erakundearen helburu nagusia betetzeko eta beraz, egitura berrian bigarren tokian kokatuko litzateke (SANTOS Cedrian eta FIDALGO Cerviño 2002: 18; AMAT eta SOLDEVILA 1999; SOLDEVILA 2000: 138).

Ondorioz, irabazi asmorik gabeko erakundeen kudeaketarako informazio sistemen esparruan, komenigarria litzateke kontrol-sistema ekonomiko-finantzarioen informazioa (finantza-kontabilitatea, kostuen kontabilitatea eta aurrekontuen kontabilitatea) Balanced Scorecard bezalako tresna holistikoko batean integratzea, bestelako informazio ez monetario eta estrategikoekin batera. Helburua, erakunde mota horiek ekonomikoki efizientek eta sozialki eraginkorrak izatea<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Espainian gauzaturako ikerketa enpirikoaren arabera, irabazi asmorik gabeko erakundeetan kudeaketa-kontabilitatezko lanabesen erabilera urria dela ondoriozta dezakegu. Mota horretako erakundearen tamainak eragin negatiboa du aipatu lanabesen erabileran (AMAT eta beste, 2006). Hala ere, autoreek kostuen kontabilitatea eta kudeaketarako aldierazleak erabiltzea gomendatzen dute erakundearen efizientzia eta eraginkortasuna neurtze aldera (BELLOSTAS eta beste, 2008: 103).

#### 4.2. *Kudeaketa-kontabilitatea kooperatibetan.*

Literatura zientifikoan ez da ageri kooperatiben berezko kostu-sistemarik ez aurrekontu-kontabilitaterik. Izan ere, kooperatiben izaera parte-hartzaileak eta autoeratuak ez du bereziki eragiten kudeaketarako informazio-sistema ekonomiko-finanzarioen diseinuan<sup>8</sup>.

Aitzitik, balio eta printzipio kooperatiboek Kudeaketarako Adierazleen Sistemekin harreman zuzena dute. Kudeaketa-kontabilitate «berriaren» lanabes horien bitartez balio eta printzipio kooperatiboek gauzatzea neur daiteke. Are gehiago, zenbait autoreen ustez, kudeaketa-kontabilitatearen irizpide berriek bat egiten dute kooperatiben printzipioekin (CABALEIRO Casal eta beste, 1997):

- Borondatezko atxikimendu printzipioa: praktikan, printzipio horiek langileen finkotasuna dakar eta finkotasun horrek aurrekontuen kontabilitatea errazten du, bai aurrekontuaren kalkulua, bai bere kontrola ere.
- Bazkideen kudeaketa demokratikoa: pertsonen inplikazioa egungo erakundearen aldagai estrategikoa bihurtu da, batez ere ingurune eta erakunde konplexuetan. Kooperatibek aldagai hori berezkoa dute (AGIRRE, 2001). Bazkideen parte-hartze ekonomikoa neurtu eta kudeatu beharra dago. Hor kokatzen da Kudeaketa-Kontabilitate «berriaren» egitekoa.
- Hezkuntza, formakuntza eta informazioa: pertsonen motibazioa sendotzeko eta enpresa-kulturarekiko identifikazioa lantzeko, informazioa erabat funtsezkoa da. Kooperatiben kasuan, informazioa behar-beharrezkoa da bazkideek haien erabakitze eskubideak egikaritzeko (AGIRRE, 2001). Informazioaren auzi horretan, kudeaketa-kontabilitateak berebiziko garrantzia du: autoeraketan murgildutako kooperatiba baten kasuan, kudeaketa-kontabilitatea pertsona guztien esku egon beharko litzateke.
- Kooperatiben arteko lankidetzak: kudeaketa-kontabilitatea hitzarmenen alorrean erabat erabilgarria da, elkarrekiko erabakiak hartzeko informazio-sistema egokia baita (adibidez, inbertsio erabakiak hartzerakoan, plangintzan, kontrolean...).

Beharbada, Balio eta Printzipio Kooperatiboek eta Kudeaketa-Kontabilitatearen arteko loturarik interesgarriena, Erantzunkizun Sozial Korporatiboaren baitan ematen da. Kooperatibek, gizartearekiko erantzunkizuna printzipio

---

<sup>8</sup> Aurreko atalean gauza bera adierazi dugu irabazi asmorik gabeko erakundearen kasuan, hots, izaera juridikoak ez duela eragiten kostuen eta aurrekontuen sistemetan. Izan ere, kontabilitate horien kasuan, aldagairik garrantzitsuenak jarduera-sektorea da.

estrategiko bezala aldarrikatzen dute eta beraz, Kudeaketa-Kontabilitatearen bitartez neurtu eta kontrolatu beharreko aldagaia da (CABALEIRO eta FERNÁNDEZ FEIJOO, 1997).

Horrela, Balantze Sozialak eta Jasangarritasun Memoriak nabarmen-tzen ditugu kudeaketa-kontabilitatearen tresna gisa: teorian eta praktikan, tresna horiek erabili izan dira, bai kontuak emateko, bai barne kudeaketarako, hots, auto-ebaluaketarako (MUGARRA, 1995: 8). Kooperatiben erabakitze-prozesuan Balantze Soziala bezalako tresnak erabiliz gero, kooperatiben ahalmen sozio-ekonomikorako giltzarri diren kooperatiba-printzipioak kudea daitezke, neurketaren bitartez. Horrela, gaur egungo testuinguru sozio-ekonomikoan horren garrantzitsuak diren aldagaiak sendotuko ditu kooperatibak (pertsonek parte-hartzea, interkooperazioa, malgutasuna...). Azken finean, tresna horrekin kooperatibak kudeaketa eragin-korra eta efizientea lor dezake (AGIRRE, 2001).

Erantzunkizun Sozial Korporatiboak kooperatibismoarekin duen harremanaren inguruan, Aitziber Mugarra Deustuko Unibertsitateko Kooperatiba Ikaskuntzen Institutuko zuzendariaren proposamenak aztertu ditugu, bai Euskal Herri mailan (MUGARRA eta ENCISO, 1997: 243-249; MUGARRA, 2000: 224-275; MUGARRA, 2002: 69-87), bai nazioartean ere (MUGARRA, 1998: 324-390)<sup>9</sup>. Ondorio bezala, hauxe nabarmen dezakegu: kooperatiba balio eta printzipioak ebaluatzeko tresnak, kooperatiben barne-kudeaketan aplika daitezke eta beraz, bestelako informazio-sistemekin integratu behar dira (GARCÍA ECHEVARRIA, 1981). Erantzunkizun sozial korporatiboan oinarritutako kudeaketa-kontrol sistematik diseinatu eta aplikatu behar dira (DURDEN, 2008), baina kooperatiben izaera bereziari egokituta. Kooperatiba mugimenduak erabat inplikatu behar du egokitzapen zeregin horretan (MUGARRA, 2005b: 290).

Hemen, kooperatiba printzipioekin lotutako beste kontzeptu batekin egiten dugu topo: «accounting for cooperative-goals» delakoarekin, hau da, kooperatiben printzipioak helburu bezala hartuta, helburu horiek kontrolatzeko kontabilitate sistematik diseinatzeko beharraz (WEB, 2005). Azken finean, aldagai sozial eta kooperatibo horiek kontrolatzeko ebaluazio-tresna desberdinak adierazleen sistema holistikoa edo multidimentsional bezala diseinatu dira (MUGARRA, 1998: 309).

<sup>9</sup> Aitziber Mugarren proposamenetatik, hainbat motatako adierazleak eskura daitezke: Kudeaketa Demokratikoaren Kooperatiba Printzipioa ebaluatzeko adierazleak (MUGARRA eta ENCISO, 1997: 243-249); Kooperatiba Printzipio guztiak ebaluatzeko adierazleak (MUGARRA, 1998: 324-390); Arrasateko Kooperatiba Taldeari aplikatzeko adierazleak (MUGARRA, 2000: 224-275); Euskadiko Kooperatiba Sozialei aplikatzeko adierazleak (MUGARRA, 2002: 69-87); Euskadiko hezkuntza-kooperatibei aplikatzeko adierazleak (MUGARRA, 2005a).

Eta horixe da zehazki Mikel Cid-ek proposatzen duen tresna «The Blended Scorecard» adierazleen sistema proposatzen duenean (CID, 2005): kooperatiben aldagai sozialak eta ekonomikoak neurtzeko tresna, Balanced Scorecard-en oinarrituta. Cid-en ustez, kooperatibek haien dualtasun ekonomiko-soziala kudeatu behar dute: aldi berean pertsonen elkarte eta unitate ekonomiko dira. Hori dela eta, kooperatibek oreka egokia bermatu behar dute bi izaera horien artean: izaera ekonomikoaren garrantzia baina izaera sozialaren lehentasuna (CID, 2005: 135-147). Oreka hori modu egokian kudeatzeko, Cid-ek kooperatiben printzipioak neurtuko dituzten adierazleak, ohiko Balanced Scorecard sisteman integratzea proposatzen du. Bi zatitan banatuko litzateke Blended Scorecard delakoa: Balanced Scorecard ekonomikoa (Kaplan eta Nortonen adierazleen sistema bera da, adierazle mota berdinekin, alegia) eta Balanced Scorecard soziala (atal honetan, kooperatiben balio eta printzipioak neurtzeko adierazleak egongo lirateke). Bi atal horien integrazioarekin lortuko genuke aipatutako Blended Scorecard.

## 5. Kudeaketarako informazio-sistemen erabilera Ekonomia Sozial eta Solidarioko Erakundeetan: kaosa eta malgutasuna

Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen sektorea zabala da eta oso anitza. Hala ere, ezaugarri amankomunak dituzte: pertsonak izan ohi dira erakundeen erdigune eta jarduera ekonomikoa helburu sozialak lortzeko bitartekoa besterik ez da izaten mota horretako erakundeetan, salbuespenak salbuespen. Aldagai ez monetarioek berebiziko garrantzia dute, derri gorrez kudeatu beharrekoak. Horretarako, adierazleen sistemak tresna egokiena dira, zalantzarik gabe. Hala ere, informazio-sistema horien erabilerak ezaugarri berezi batzuk izan beharko lituzke ESSE-en kasuan.

Gaur egungo testuinguru sozio-ekonomiko konplexu, aldakor eta lehiakorrari dagokionez, ESSE-ak inguruneari moldatu behar dira. Kaosan bizi dira egungo erakundeak, ESSE-ak ere. Kaos horretan bizirik irauteko eta norberaren helburuak gauzatzeko, erakundeek malgutasunez jokatu behar dute. Malgutasuna oso aldagai garantzitsua bilakatu da egungo erakundeetan, pribatu, sozial nahiz publikoetan. Ondorioz, kudeaketarako adierazleen sistemek koherenteak izan behar dute aldagai horrekiko: ezin dira burokratikoak izan, malgutasunez jokatu behar dute eta erabiltzaileek behar duten informazioa modu erraz eta azkarrean igorri behar dute. Bestetik, pertsonen parte-hartzea eta inplikazioa erabat beharrezkoa bihurtu da erakundeen garapenerako. Are gehiago, ESSE-etan. Haien izaera autoeratu eta demokratikoa dela medio, erakundeen pertsona guztiek kudeaketan eta erabakietan parte hartzeko eskubidea izan beharko lukete, teorian behintzat. Erabakiak hartu ahal izateko, informazioa garaiz eta modu ego-



kian izatea beharrezkoa da. Hori dela eta, KIS-ak pertsona guztien esku jarri beharko lirateke, *a priori* (aurrekontuen kalkuluan parte hartuz, esate baterako) eta *a posteriori* (adierazle-sistemen emaitzen berri izanez) eta batez ere, kooperatiben kasuan. Horrela, pertsonen adimen emozional eta intelektualek (kudeaketarako informazio sistema informalak) erabateko garrantzia eskuratu dute egungo momentu garai historikoan: tresna formal eta informalen arteko osagarritasuna bermatzea beharrezkoa da beraz.

Azkenik, logika partehartzaile eta autoeratu horrek kontrol-sistemen izaeran ere eragina izan dezake. Gure ustez, arriskutsua izan daiteke ESSE-etan «kontrol» adiera bera erabiltzea. «Kudeaketaren ebaluazioa» egokiagoa da. Pertsonen parte-hartzeari eta sorkuntza gaitasunari ezin zaizkio mugarik jarri. Kaos-antolatuan pertsonen askatasuna eman behar zaie beren gaitasunak praktikan jartzeko. Ondorioz, kudeaketarako informazio sistema formalak tresna bat besterik ezin dira izan ESSE-en kasuan eta informazio tresna informalekin (adimen emozionala, esate baterako) osatu beharko lirateke, pertsonen sorkuntza gaitasuna ez mugatzeko.

## 6. Erabateko Kalitatea eta kudeaketarako informazio sistemak: EFQM ereduaren autoebaluazio prozesua

Aldagai ez ekonomikoen artean, kalitateak omen du garrantzirik gehien. Kalitateak erabateko garrantzia dauka ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kasuan, beraz. Kontzeptu horri helduz, Erabateko Kalitatearen Kudeaketarekin topo egiten dugu. Erabateko Kalitatean informazioaren kudeaketak berebiziko garrantzia du. Beraz, labur bada ere, gure kontzeptu markoan alor horri aipamen txiki bat egin nahi diogu.

Erabateko Kalitatearen kontzeptua, «kalitatea» kontzeptuaren garapenaren ondorioa da (LUENGO, 2009: 98.; HERAS, Casadeús eta ARANA, 2003: 183; LUENGO, PERIAÑEZ eta PANDO: 2011; GÓMEZ, MARTÍNEZ eta MARTÍNEZ: 2011). Produktu, zerbitzu eta prozesu desberdinen egokitasuna kontrolatu ezezik, gaur egungo Kalitatearen Kontzeptuak erakundeen Kudeaketa eta Antolaketa osoa ere barnebiltzen ditu: hirugarren fase honetan, Erabateko Kalitatearen Kudeaketaz ari gara (ingelesez, TQM edo Total Quality Management). 80ko hamarraldian sortua, eta etengabeko hobekuntza oinarri izanik, enpresako kide guztien parte-hartzeaz enpresako kanpoko nahiz barneko bezeroen asetasuna areagotzea duen enpresa-zuzendaritzaren filosofia da TQMa (HERAS, 2008). Azken finean, kalitatearen kontzeptua estrategikoa bihurtzen da, erakunde osoan eragina izatera helduz. Horrela, erakundearen bideragarritasuna eta biziraupena lortu ahal izateko nahitaezko betekizuna bihurtzen da kalitatea (HERAS, CASADEÚS eta ARANA, 2003) eta erakundearen logikak sakonki barneratzen ditu bere printzipioak (HERAS, 2004:

568; LUENGO, 2009: 102): barneko eta kanpoko bezeroen asebetetzea, etengabeko hobekuntza, pertsonen partehartzea, aliantzak, prozesuetan oinarritutako kudeaketa eredu eta abar.

EFQM ereduaren izan da gure ingurune hurbilean nagusitu den Erabateko Kalitatearen sistema. Eredu honen helburua, edozein enpresaren kudeaketa-sistemak garatzea da, etengabeko hobekuntzaren bitartez enpresen lehiakortasuna sendotuz: modu horretan, europar enpresek lehiakide japoniar eta estatubatuarren aurka aritzeko aukera izango zuketean (AGUIRRE, ALBIZU, LANDETA eta CHARTERINA, 2006: 319).

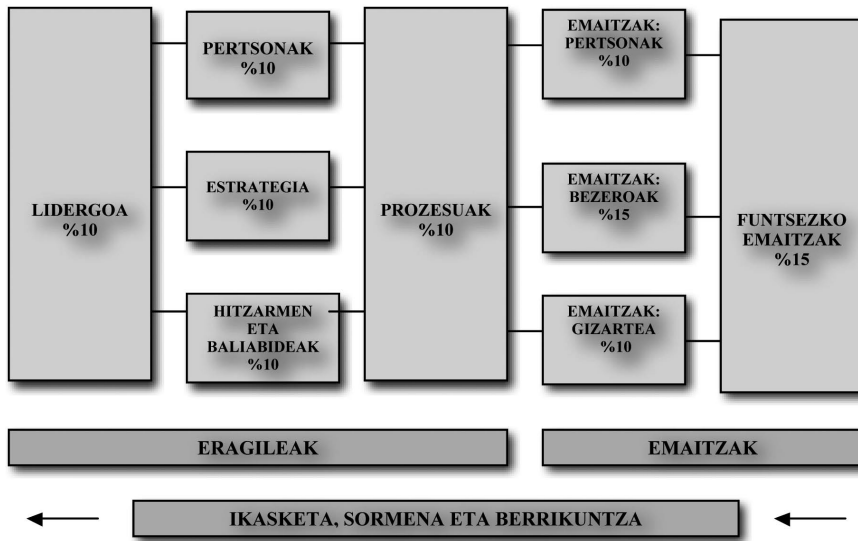
EFQM ereduaren lau elementuz osatutako sistema holistikoa da: oinarrizko kontzeptuak, irizpideak, ebaluaziorako azpi-irizpideak eta RADAR matrizea deitutako ebaluazio-prozedura. EFQM ereduaren zortzi kontzeptutan oinarritu izan da, eta nahiz eta kontzeptu horien izendapena finko mantendu ereduaren sorreratik, beren edukia aldatuz joan da, unean uneko testuinguruari moldatzeko (EUSKALIT, 2010: 4-8): emaitza orekatuak lortzea; bezeroentzako balioa eranstea; ikuspegiz, inspirazioz eta zintzotasunez lider izatea; prozesuen araberako kudeaketa; arrakasta pertsonen bitartez lortzea; sormena eta berrikuntza bultzatzea; aliantzak gauzatzea; eta azkenik, etorkizun iraunkor baten erantzukizuna bere gain hartzea. Kontzeptuez gain, EFQM ereduak bederatzi irizpide ezartzen ditu erakundeek beraiek eredu horren jarraipena auto-kontrolatzeko. Irizpide horiek bi taldetan banatzen dira, «eragileak» eta «emaitzak». Eragileak, enpresaren helburuak lortu ahal izateko dauden baliabideak dira eta enpresak emaitzak nola lortzen dituen adierazten dute. Emaitzek, berriz, enpresak, erabateko kalitatearen esparruan, lortu duenaren berri ematen dute: eragileen bidez enpresak bezeroak, langileak eta gizartea ase beharko ditu. Horrez gain, emaitza ekonomiko onak lortu eta enpresan interes finantzarioak dituztenak ere ase beharko ditu (HERAS, 2004: 571). Irizpide bakoitza hainbat azpi-irizpideetan eta dimentsioetan banatzen da, printzipio bakoitzaren neurketa eta kudeaketa operatibizatzeke (EUSKALIT, 2010: 10-22). Modu horretan, dimentsio bakoitzeko, adierazleak ezarriko dira, erakundearen autoebaluazioa gauzatu ahal izateko (AGUIRRE, ALBIZU, LANDETA eta CHARTERINA, 2006: 320).

EFQM ereduaren azken elementu bezala, RADAR matrizea aipatuko dugu (EUSKALIT, 2010: 24), erakunde baten errendimendua ebaluatzeke tresna egituratua. RADAR izendapena, ingelesezko adieratik dator: «Results», «Approaches», «Deploy eta Assess/Refine», hau da, «Emaitzak», «Ikuspegia», «Hedapena» eta «Ebaluazioa/Berrikuspina» (euskaraz, EIHEB). RADAR logikaren arabera, erakunde guztiak honako faseak bete behar dituzte: Emaitzak, lortu nahi dituzten emaitzak estrategiaren osagai gisa finkatzea; ikuspegia, zenbait ikuspegiren plangintza egin, ikuspegi horiek lagunduko diote orain eta etorkizunean behar dituzten emaitzak lortzen; hedapena, ikuspegiak sistematikoki garatzea; ebaluazioa eta berri-

kuspina: erabilitako ikuspegiak ebaluatu, berrikusi eta hobetu, lortutako emaitzen jarraipenean eta analisisian eta etengabeko ikaskuntzan oinarrituta.

EFQM ereduaren autoebaluaketan oinarritzen da, hau da, prozesu operatibo moduan ezartzen du autoebaluazioa. Zertan datza autoebaluazio hori? erakundearen jardueren eta emaitzen azterketa orokorra, sistemati-koa eta erregularra da, azterketaren emaitzak EFQM ereduaren estandarrekin alderatuz. Ondorioz, erakundeak bere sendotasun eta gabeziak identi- fika ditzake, emaitza horien arabera hobekuntza-jarduerak proposatuz<sup>10</sup> (AGUIRRE, ALBIZU, LANDETA eta CHARTERINA, 2006, 319. orr.).

Adituen ustez, EFQM ereduaren kudeaketaren kontrol-sistema holis- tiko eta integratzaile bezala uler daiteke (GÓMEZ, MARTÍNEZ eta MARTÍNEZ, 2011: 486-487; BLANCO, 2008, 334. orr.). Kontrol sis- tema horren bitartez kudeaketa estrategikoa, taktikoa eta operatiboa gauza- zen da (DAHLGAARD-PARK, 2008: 111-112).



Iturria: (EUSKALIT, 2010: 9).

### 3. irudia

2010eko EFQM ereduaren irizpideen arteko erlazioak eta ponderazioak

<sup>10</sup> EFQM ereduaren ez da ziurtapen-eredu bat. EFQM ereduaren autoebaluazio-eredua. Ereduak definituriko irizpide jakin batzuei jarraiki, enpresak berak aztertu beharko du zein puntutaraino ezarri duen ereduaren, eta zelako emaitzak lortu dituen (Heras, 2008: 574). Horretarako, ereduaren ebaluatzeko puntuazio bat ezartzen da: 1.000 puntu, gehienez 500 puntu eragileentzat eta beste 500 emaitzeentzat.

Kudeaketaren autoebaluazioa gauzatzeko, TQM eredu desberdinak (EFQM eredu, esate baterako) Informazio Sistema Formalizatuetan oinarritzen dira, intuizioan oinarritutako erabakitze-prozesuak alboratuz (LUENGO, 2009: 102): jardueraren neurketak erabateko garrantzia dauka erabateko kalitatea abian jarri duten erakundeentzat. Faktore kritikoa da neurketa (KURMAN, GROSBOIS, CHOISNE eta KUMAR, 2008, 210-211. orr.). Neurketa sistemarik garatuena kontabilitatea da, eta beraz, aipatu berri dugun logikari jarraituz, kontabilitate sistema zuzena aukeratzek EFQM ereduaren ezarpena baldintza dezake. Horregatik, nahitaezkoa da kontabilitate departamentua TQM-aren metodologian erabat inplikatzeko (SEDEVICH, 2011: 468).

Erabateko Kalitatean oinarritutako kontabilitate-sistemak, adierazle finantzarioetan baino, prozesuekin, epe luzeko aldagaiekin eta bezeroekin lotutako adierazleak erabiltzen dituztela. Hau da, aldagai ez finantzarioek lehentasuna dute. Honekin ez dugu esan nahi adierazle finantzarioak baztertu egin behar direnik, adierazle ez finantzarioekin osotu behar direla bai-zik (KURMAN, GROSBOIS, CHOISNE eta KUMAR, 2008: 210-211).

Ondorioz, Erabateko Kalitatea ezarri duten erakundeek hainbat neurketa tresna erabili behar dituzte, beren neurketa ahalik eta integralagoa edo osoagoa izan dadin: ohiko kontabilitate sistemak, kalitate-kostuak neurtzeko sistemak eta batez ere, adierazleen sistemak erabili behar dira, neurketa-sistemak «kalitatezkoa» izan nahi baldin badu behintzat<sup>11</sup>. Horrela, EFQM ereduak helburuen araberako kontabilitatearekin edo erantzunkizun zentroekin lotura zuzena duela esan genezake, hau da, aurreikusitako helburuen lorpenaren azterketa eta lorpen edo hutsegite horien arduraren zehaztapena kontutan hartzen duen kontabilitatearekin (BLANCO, 2008: 261-263).

Bestetik, kontutan hartu behar ditugu EFQM ereduak 2010an jasan-dako azkeneko aldaketak. Orokorrean, esan genezake pertsonen garrantzi gehiago ematen zaiela, 2010eko EFQM Bikaintasun-Ereduan: pertsonen lotutako aldagai ukiezinen neurketari eta kudeaketari garrantzi gehiago ematen zaie. Hala ere, neurketa hori ez da zertan neurketa «formala» izan behar. Izan ere, «egitateetan eta prozesuetan oinarritutako kudeaketa» kontzeptua zabaldu egiten da EFQM ereduaren azken bertsioan, «prozesuetan oinarritutako kudeaketa» soilik ezarriz. Horrela, intuizioaren garrantzia aitortzen da, erabakiak hartzerako orduan tresna baliagarri bezala (LUENGO, PERIAÑEZ eta PANDO, 2011). Gure ustez, fase honetan

---

<sup>11</sup> EFQM ereduak, eta TQM-arekin lotutako edozein kudeaketa-sistemak, ardurak, erantzunkizunak, tenporalizazioa eta aurreikusitako emaitzak zehaztu behar ditu, «eragile» eta «emaitzen» esparruetan aurreikusi diren ekintza bakoitzeko (VAN NISTELROOY eta VAN DE WATER, 1998: 50).

KIS-a formalen mugekin topatzen gara: ohiko kontabilitate sistemetan eta kudeaketarako adierazle sistemetan oinarritutako erabaki-hartze prozesuek zailtasunak dituzte, zenbait aldagai ukiezin neurtzerako orduan. Izan ere, errazago eta egokiago izan daiteke aldagai ukiezinen kontrola modu intuitiboan edo ez formalean gauzatzea: hori kudeatu beharreko informazioaren izaerak zehaztuko du (AMAT, 2003: 34). Beraz, zenbait kasutan, kudeaketarako informazio sistema formalak (adierazleen sistemak) eta informalak (intuizioa edo enpresa-kultura) tarteka daitezke erakundearen erabakitze-prozesuak bideratzeko (AMAT eta SOLDEVILA, 2006: 13-14).

Azken ondorio bezala, EFQM ereduaren bera ezin dela helburu bezala hartu azpimarratu behar dugu: «kudeaketa-kontzeptuak ez dira modu mi-metikoan ezarri behar, kudeaketa-modei jarraitzeagatik edo interes-taldeen presioagatik. Aitzitik, enpresak hobetzeko ikuspegi pragmatiko eta inkrementala behar da, kudeaketa jarduerak egoera eta toki bakoitzeko arau kultural eta muga ekonomiko eta sozialetara egokitu behar dira» (HERAS, 2008: 30).

## **7. Ondorioak: ekonomia sozial eta solidarioko erakundeetan EFQM ereduari egokitutako informazio-sistemak diseinatzeko aukeraz**

Mendebaldeko zibilizazioaren krisi sistemikoan murgilduta bizi diren ekonomia sozial eta solidarioko erakundeek modu bikainean kudeatu behar dituzte haien ahalmen eta gaitasunak. Alde batetik, kudeaketa bikain hori beharrezkoa delako haien helburu sozialak betetzeko, helburu sozial horien lorpena inoiz baino premiazkoa izanik. Bestetik, bikaintasuna beharrezko baldintza delako erakunde horien biziraupenerako.

Neurketak ez du inoiz gaur egun bezalako garrantzirik izan. Neurtu ezin dena zaila da kudeatzen. Irizpide horiei jarraituz, lan honetan kudeaketarako informazio sistemen inguruko marko teorikoa finkatu dugu. Ekonomia sozial eta solidarioko erakundearen kasuan informazio-sistema horiek konplexutasun handia eskura dezakete. Izan ere, haien helburu multidimentsionalen kudeaketarako neurketa sistema multidimentsionalak behar direla uste dugu: adierazle finantzarioz eta ez finantzarioz osotutako kudeaketarako informazio-sistema formal eta integralak. Lan honen 4. atalean ekonomia sozial eta solidarioko erakundeetan informazio-sistema horiek dituzten ezaugarriak finkatzen ahalegindu gara. Horrez gain, sistema horien gabeziak eta mugak ere aipatu ditugu: burokratizazioa, malgutasun eza eta pertsonen sorkuntza gaitasunarentzat oztopo izatea. Kaosari aurre egiteko, pertsonen adimena, sentimenak eta intuizioa beharrezkoak dira. Hori dela eta, informazio sistema formalen eta informalen osagarritasunaren alde kokatu gara maila teorikoan.

Kalitatea aldagaiaren garrantziaz ere aritu gara. Horren harira, EFQM ereduaren potentzialitatea nabarmendu dugu bikaintasunaren autoebaluazio-tresna gisa. Gure ustez, EFQM ereduaren izaera holistikoa eta berori egokitutako kudeaketarako informazio-sistemak baliagarria izan daitezke ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa orekatua ahalbideratzeko.

Helburu sozial eta ekonomikoen arteko oreka bermatzea zaila da oso, ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen barne-kudeaketa kontraesanez beteta baitago, baina are zailagoa da egungo krisi fiskalean oreka sozio-ekonomiko hori mantentzea, aurrekontu publikoen murrizketak direla medio. Egungo garai historikoan, alor guztietan hobekuntzak proposatzea beharrezkoa dela uste dugu, baita kudeaketarako informazio-sistemen alorrean ere.

## 8. Aipamenak

- AECA (2001): *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin fines de Lucro*, Comisión de Contabilidad de Gestión, 24. agiria, Madrid.
- AECA (2002): *Indicadores para la gestión empresarial*, Comisión de Contabilidad de Gestión, 17. agiria, Madrid.
- AECA (2003a): *El marco de la contabilidad de gestión*, Comisión de Contabilidad de Gestión, 1. agiria, Madrid.
- AECA (2003b): *La contabilidad de gestión como instrumento de control* (4.<sup>a</sup> edición), Comisión de Contabilidad de Gestión, 2. agiria, Madrid.
- AGIRRE, A. (2001): «Los principios cooperativos atractores de la gestión eficiente: su medición. Aplicación al caso de Mondragón Corporación Cooperativa», *Ci-riec-España*, 39. zenbakia, 93-113. orrialdeak.
- AGUIRRE, M.S., ALBIZU, E., LANDETA, J. eta CHARTERINA, J. (2006): «Análisis empírico descriptivo de las prácticas y técnicas de gestión de las empresas vascas», *Ekonomiaz: revista vasca de economía*, 62. zenbakia, Ogasun eta Herri Administrazio Saila, Eusko Jaurlaritza.
- AMAT, J.M. (2003): *Control de Gestión. Una perspectiva de dirección* (6.<sup>a</sup> edición). Gestión 2000, Barcelona.
- AMAT, O. eta SOLDEVILA, P. (1999): «La aplicación del Cuadro de Mando Integral. Un ejemplo en la Unidad de Relaciones Internacionales de una Universidad Pública», *Auditoría pública: revista de los Organos Autónomos de Control Externo*, 17. zenbakia, 40-45. orrialdea.
- AMAT, J. M., SOLDEVILA, P. eta Castelló, G. (2006): *Control Presupuestario* (2.<sup>a</sup> edición), Gestión 2000, Barcelona.
- AZKARRAGA, J. (2011): *Euskal Harriak*, Alberdania, Irun.
- BEITIA, P., GARCÍA, C., LÓPEZ-AROSTEGI, R. eta MOYA, I. (2009): «Impacto de la crisis económica y financiera en el tercer sector: algunas consecuencias para las organizaciones, retos e instrumentos para afrontarla», *Revista Española del Tercer Sector*, Fundación Luis Vives, 13. zenbakia, 149-154. orr.

- BELLOSTAS, A., BRUSCA, I. eta MONEVA, J. (2008): «Utilidad Financiera para la Gestión de las Entidades Privadas No Lucrativas», *Revista de Contabilidad*, ASEPUC, 9. bolumena, 18. zenbakia, 87-109. orrialdea.
- BLANCO, F. (2008): *La Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las decisiones estratégicas*. Ediciones Deusto, Barcelona.
- BORCAGA, C. eta SANTUARI, A. (2003): «New Trends in the Non-Profit Sector in Europe: The emergence of social entrepreneurship», *The Non-Profit Sector in a Changing Economy*, OECD, Paris.
- BROSETA, M. (1965): *La empresa, la unificación del Derecho de obligaciones y el Derecho mercantil*, Tecnos, Madrid, 1965, (GADEA, 2001: 101) lanean aipatua.
- CABALEIRO, V. eta FERNÁNDEZ-FEIJÓO, B. (1997): «Tendencias actuales de la Contabilidad Directiva y su reflejo en los principios y valores cooperativos», *Técnica Contable*, 49. bolumena, 587. zenbakia, 757-766. orrialdeak.
- CAÑIBANO, L. (1987): *Contabilidad: Análisis contable de la realidad económica*, Ediciones Pirámide, Madrid.
- CHEN, S. (2009): Establishment and application of performance measure indicators for universities», *TQM Journal*, 21. bolumena, 3. zenbakia.
- CID, M. (2005): «Kooperatiben kudeaketa orekatu baten bila: The Blended Scorecard», *Kooperatiben enpresa-ekonomia*, Mondragon Unibertsitatea, Arrasate, 135-150. orr.
- DAHLGAARD-PARK, S.M. (2008): Reviewing the European excellence model from a management control view. *The TQM Journal*, 20. bolumena, 2. zenbakia, Emerald Group Publishing Limited.
- DEL BURGO, U. eta LUENGO, M.J. (2013): «Hezkuntza erakundeen kudeaketa orekatua: EFQM ereduan oinarritutako Balanced Scorecard akademikoa», *Uztaro, giza eta gizarte zientzien aldizkaria*, 85. zenbakia, Udako Euskal Unibertsitatea (UEU), Bilbo.
- DEL BURGO GARCÍA, U. (2013): «El movimiento cooperativo de las Ikastolas: su revisión conceptual desde la perspectiva de las empresas sociales», *Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria*, Gizarte Ekonomiaren eta Zuzenbide Kooperatiboaren Institutua (GEZKI), Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU), Donostia, 71-96. orr.
- DRUKER, P.F. (1990): *Managing the non-profit organization: principles and practices*, HarperBusiness, New York, (CHEN eta beste, 2006) lanean aipatua.
- DURDEN, C. (2008): «Towards a socially responsible management control system», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21. bolumena, 5. zenbakia, 671-694. orr.
- EUSKALIT (2010): *EFQM Bikaintasun-Eredua*. IVAP eta Eusko Jaurlaritzarekin argitaratuta, Gasteiz.
- GADEA, E. (2001): *Derecho de las cooperativas. Análisis de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de cooperativas del País Vasco (segunda edición)*, Universidad de Deusto, Bilbo.
- GARCÍA, S. (1981): «Responsabilidad Societaria y Estrategia Empresarial: Balance Social», Working Paper, 62. zenbakia, Serie Azul, Universidad de Alcalá de Henares, Madrid, 31. orrialdea, (MUGARRA, 1995: 12) lanean aipatua.

- GÓMEZ, J., MARTÍNEZ, M. eta MARTÍNEZ, A. (2011): «A critical evaluation of EFQM model», *International Journal of Quality & Reliability Management*, 28. bolumena, 5. zenbakia. Emerald Group Publishing Limited.
- HERAS, I., CASADESÚS, M. eta ARANA, G. (2003): «Evolución y resultados de la gestión de la calidad en las empresa de la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 54. zenbakia, Ogasun eta Herri Administrazio Saila, Eusko Jaurlaritza.
- HERAS, I. (2004). *Enpresaren ekonomia eta zuzendaritza: teoria eta praktika*, Udako Euskal Unibertsitatea, Bilbo.
- HERAS, I. (2008): «Kalitate-kudeaketaren paradigma: enpresen kudeaketarako beste moda bat?», *Uztaro, Giza eta Gizarte Zientzien Aldizkaria*, 67. zenbakia, Udako Euskal Unibertsitatea (UEU).
- KAPLAN, R.S. eta NORTON, P. (1996): *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Harvard College (gaztelarazko itzulpena, 2013koa, *Cuadro de Mando Integral* izenburupean, Ediciones Gestión 2000 argitaretxea).
- KAPLAN, R.S. eta NORTON, P. (2001): «The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment», *Harvard Business School Press*, Boston, MA, (CHEN eta beste, 2006) lanean aipatua.
- KURMAN, V., DE GROSBOIS, D., CHOISNE, F. eta KUMAR, U. (2008): Performance measurement by TQM adopters. *The TQM Journal*, 20. bolumena, 3. zenbakia, Emerald Group Publishing Limited.
- LARRAÑAGA, M. (2010): «Nazioarteko moneta- eta finantza- harremanak», *Ekonomia globala. Gizarte globalerako oinarri berriak*, Udako Euskal Unibertsitatea (UEU), Bilbo.
- LUENGO, M.J. (2009): *Componentes del valor de los intangibles y formación de capital relacional en espacios regionales*. Doktorego Tesia, Finantza-Ekonomia II Departamentua (Enpresen Antolakuntza), Ekonomia eta Enpresa Zientzien Fakultatea, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).
- LUENGO, M.J., PERIAÑEZ, I. eta PANDO, J. (2011): La gestión avanzada como eje estratégico de las organizaciones. *The New Economic International Relationships In The Light of Future Economic Recovery*, European Academic Publishers eta AEDEM.
- MALLES, E. (2006): *La variación de precios y la contabilidad de gestión: consideraciones sobre el marco conceptual y la información resultante para la toma de decisiones en la empresa*. Tesis Doctoral, Departamento de Economía Financiera I, Universidad del País Vasco, curso 2005-2006, Donostia.
- MALLES, E. eta DEL BURGO, U. (2010): «Los sistemas de información contable en la gestión universitaria», *Enpresen Zuzendaritza eta Administrazio Aldizkaria*, Donostiako Enpresaritza Eskola, Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU), 17. zenbakia, 119-140. orr., Donostia.
- MALLO, C. (1988): *Contabilidad de costes y de gestión*, Ediciones Pirámide, Madrid.



- MONZÓN, J.L. (2006): «Economía Social y fronteras afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 56. orrialdea, 9-24. orrialdea.
- MUGARRA, A. (1995): *Balance Social en Cooperativas*, Tesis doctoral en microfichas, Universidad de Deusto, Bilbao.
- MUGARRA, A. (1998): «Proyecto Balance de Identidad Cooperativa», *Anuario de Estudios Cooperativos*, Instituto de Estudios Cooperativos, Universidad de Deusto, Bilbao, 301-390. orrialdea.
- MUGARRA, A. (2000): «Planteamiento de un Modelo de Balance Cooperativo: Aplicación a Mondragón Corporación Cooperativa», *Anuario de Estudios Cooperativos*, Instituto de Estudios Cooperativos, Universidad de Deusto, Bilbao, 221-276. orr.
- MUGARRA, A. (2000): «Planteamiento de un Modelo de Balance Cooperativo: Aplicación a Mondragón Corporación Cooperativa», *Anuario de Estudios Cooperativos*, Instituto de Estudios Cooperativos, Universidad de Deusto, Bilbao, 221-276. orr.
- MUGARRA, A. (2002): «El Balance Social para las Cooperativas de Iniciativa Social», *Temas de Economía Social*, GEZKI (EHU), Donostia, 61-87. orr.
- MUGARRA, A. (2005a): «Memoria de sostenibilidad: una propuesta adaptada para las cooperativas de enseñanza en el País Vasco», *CIRIEC-España, Revista de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, 53. zenbakia, 333-349. orr.
- MUGARRA, A. (2005b): «Gizarte Erantzunkizun Kooperatiboa eta Balantze Soziala Kooperatibetan», *Kooperatiben enpresa-ekonomia*, Mondragon Unibertsitatea, Arrasate, 283-307. orr.
- MUGARRA, A. eta ENCISO, M. (1997): «Principio Cooperativo de Gestión Democrática: Análisis de las Garantías recogidas en la legislación, en los Estatutos e Indicadores Evaluativos para una Cooperativa de Mondragón», *Anuario de Estudios Cooperativos*, Instituto de Estudios Cooperativos, Universidad de Deusto, Bilbao, 229-249. orr.
- NIVEN, P.R. (2002): *Balanced Scorecard Step-By-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 5. orr; (CID, 2205: 140) lanean aipatua.
- PARKER, (2000): «Divisional performance measurement: beyond an exclusive profit test», *Accounting and Business Research*, 309-319. orrialdeak, (Soldevilla 2000: 95) lanean aipatua.
- SABÍN, F. eta BANDRÉS, I. (2013): «Factor C: Factores de resistencia de las microempresas cooperativas frente a la crisis y recomendaciones para un fortalecimiento cooperativo del sector de los social», *Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria*, 9. zenbakia, Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU), Donostia.
- SANTOS, M. eta FIDALGO, E. (2004): «Un análisis de flexibilidad del Cuadro de mando Integral (CMI) en su adaptación a la naturaleza de las organizaciones», *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión*, 4. zenbakia, 85-116. orrialdea.
- SAJARDO, A. eta CHAVES, R. (2006): «Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español», *CIRIEC-Es-*

- paña, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 56. zenbakia, 87-116. orrialdeak.
- SEDEVICH, A. (2011): «Measuring economic effects of quality management systems», *The TQM Journal*, 23. bolumena, 4. zenbakia, Emerald Group Publishing Limited.
- SOLDEVILA, P. (2000): *El Control de Gestión en las Organizaciones no lucrativas: el caso de los colegios profesionales de España*, Doktorego tesia, Barcelona.
- SOLDEVILA, P. eta AMAT, O. (2002): «Contabilidad de gestión en las entidades sin ánimo de lucro», *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, AECA, Madrid, 52. orrialdea.
- TOBAR-ARBULU, J.F. (2011): *Finantza-kapitalismoa. Mundu globala*, Utriusque Vasconiae argitaretxea.
- TOBAR-ARBULU, J.F. (2013): *Diru Teoria Modernoa eta finantza-ingeniaritza*, Udako Euskal Unibertsitatea (UEU), Bilbo.
- VAN NISTELROOY, P.P.J. eta VAN DE WATER, H., (1998): «Quality System design and information planning», *International Journal of Quality & Reliability Management*, 15. bolumena, 1go zenbakia, MCB University Press.
- WEBB T. (2005): *Call for papers. Symposium on Co-operative Accounting*. Halifax (Canada), ekainak 2-4.
- VERNIS, A. (2005): «Tensiones y retos en la gestión de las organizaciones no lucrativas», *Revista Española del Tercer Sector*, 1. zenbakia (urria-abendua), 37-62. orr.
- VILLAJOS, E. eta SANCHÍS, J.R. (2013): «Las empresas sociales y el management social», *Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria*, 10. zenbakia, Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU), Donostia.